

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS

Avaliku õiguse instituut

Siim Tamm

**MAKSUÕIGUSRIKKUMISTE  
VÄÄRTEOKORRAS KARISTAMINE**

Bakalaureusetöö

Juhendaja

Alla Kuznetsova

Tallinn 2013

# SISUKORD

SISUKORD .....	2
SISSEJUHATUS .....	4
1. MAKSUÕIGUSRIKKUMISED JA NENDE MENETLEMINE EESTIS .....	6
1.1. Maksuõigusrikkumised .....	6
1.2. Maksuõigusrikkumise tuvastamine maksumenetluses .....	7
1.3. Maksuõigusrikkumise tuvastamine väärteomenetluses .....	9
2. KERGETE MAKSUÕIGUSRIKKUMISTE MENETLEMISE PRAKTIKA JA PROBLEEMID .....	11
2.1. Maksukontrollide läbiviimine .....	11
2.2. Väärteomenetluste läbiviimine .....	12
2.3. Paralleelmenetlus ja dubleeriv menetlus .....	13
3. MAKSUÕIGUSRIKKUMISTE KARISTAMINE SOOMES .....	15
3.1. Lisamaks ehk veronkorotus .....	15
3.2. Karistusõiguslik karistus .....	18
3.3. Vastuolu <i>ne bis in idem</i> põhimõttega .....	19
3.3.1. Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid .....	20
3.3.2. Siseriiklik kohtumenetlus .....	22
3.3.3. Siseriiklik ametkondlik käitumine .....	23
3.4. Senist regulatsiooni muutev eelnõu .....	24
3.4.1. Eraldi otsusega määratav lisamaks. ....	25
3.4.2. Teiste seaduste muutused .....	26
4. ETTEPANEKUD MUUDATUSTEKS .....	26
KOKKUVÕTE .....	28
PENALTIES OF VIOLATING TAX LAWS IN Estonia .....	30
KASUTATUD KIRJANDUS .....	32

KASUTATUD ÕIGUSAKTID .....	32
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA.....	33
LISAD.....	34
Lisa 1 .....	34
Lisa 2 .....	38

# SISSEJUHATUS

Maksukorralduse seaduse kohaselt on maksuhalduri üheks põhikohustuseks kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi.<sup>1</sup>

Käesolev bakalaureusetöö uurib maksuõigusrikkumiste karistamist, eelkõige selliste kergemate rikkumiste eest karistamist, millega põhjustatakse riigile otsest rahalist kahju. Seejuures keskendub autor küsimusele, kas hetkel kehtiv kord on toimiv ja efektiivne.

Antud bakalaureusetöö teema sai valitud, sest autor ise puutub sageli kokku maksuseaduste rikkumiste menetlemisega seoses Maksu- ja Tolliametis töötamisega. Praktika on näidanud, et enamasti jäävad tuvastatud maksuõigusrikkumised karistuseeta. Seetõttu uuritaksegi käesolevas töös maksuseaduste rikkumiste karistamist ning püütakse jõuda selleni, miks jäävad vastavad rikkumised enamasti karistuseeta.

Üldine probleem seisneb selles, et maksuõigusrikkumisi pannakse toime suurel hulgal ning selle tulemusel jääb riigile laekumata märkimisväärne summa maksuraha. 2013. a alguses kinnitatud Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) arengukavas aastateks 2013-2016 on üheks kolmest strateegilisest eesmärgist varimajanduse osakaalu vähendamine, mis MTA andmetel oli 2012. aastal 9,2%. Eesmärk on vähendada seda 2016. aastaks 7,2 protsendini.<sup>2</sup> Ainuüksi käibemaksu jäi 2012. aastal MTA andmetel laekumata 222 miljonit eurot.

Üks varimajanduse vähendamise meetoditest on rikkujate karistamine. Kui seaduserikkuja ei tunneta karistuse ohtu või isegi vältimatust, siis on rikkumise toimepanemine tõenäolisem kui vastupidises olukorras.<sup>3</sup> Maksuseaduste rikkumiste tuvastamine käib praktikas valdavalt läbi maksumenetluse, kuid karistamiseks on vaja rikkumine tuvastada väärteomenetluse või kriminaalmenetluse käigus. Kuna töö maht on piiratud ja enamik maksuõigusrikkumisi on kerged<sup>4</sup>, siis keskendub antud bakalaureusetöö maksusüütegude väärteokorras karistamisele.

Töö eesmärk on kontrollida püstitatud hüpoteesi,

**kergemate maksuõigusrikkumiste karistamise kehtiv kord ei ole efektiivne ja ei täida oma eesmärki,**

ja võrrelda meie süsteemi Soomega, ning teha ettepanekuid regulatsiooni muutmiseks.

---

<sup>1</sup> MKS § 10 lg 2 p 4

<sup>2</sup> MTA arengukava 2013-2016, lk 9. Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.emta.ee/doc.php?34037>

<sup>3</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura, 2012, lk 152. [edaspidi: L. Lehis. Maksuõigus.]

<sup>4</sup> Autor kasutab väljendit „kerged maksuõigusrikkumised“ tähistamaks väärteokorras karistatavaid maksuregulatsiooni rikku misi.

Käesolev bakalaureusetöö on jaotatud nelja peatükki. Esimene peatükk annab ülevaate maksuõigusrikkumistest ning nende menetlemise regulatsioonist maksu- ja väärteomenetluses.

Teine peatükk keskendub kergete maksuõigusrikkumiste menetlemise praktikale, analüüsib MTA kogutud vastavat statistikat, kohtulahendeid ning toob välja paralleelmenetluse head ja halvad küljed. Lisaks analüüsib kriitiliselt praeguse süsteemi otstarbekust ja efektiivsust.

Kolmas peatükk annab ülevaate Soome lahendustest. Soome, mis on statistika kohaselt üks väikseima varimajandusega riike Euroopas, on valinud maksuseaduste rikkumise karistamisel teise lähenemise kui Eesti. Antud peatükis analüüsib autor erinevusi ning sarnasusi.

Neljas peatükk keskendub ettepanekutele praeguse süsteemi muutmiseks.

Bakalaureusetöö allikadena on kasutatud Eestis kehtivaid normatiivakte, seletuskirju, kohtupraktikat ja olemasolevaid kirjandusallikaid ning Soome seaduste redaktsioone, seaduseelnõud ja seletuskirja, õiguslaseid õpikuid, artikleid, Soome kõrgeima kohtu ning Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendeid (Soomet puudutavad allikad originaalkeeles).

Autor soovib tänu avaldada uurimistöö juhendajale Alla Kuznetsovale ning Jani Juvale Soome Maksuametist tema abi eest asjakohaste kirjalike allikate otsimisel.

# 1. MAKSUÕIGUSRIKKUMISED JA NENDE MENETLEMINE EESTIS

## 1.1. Maksuõigusrikkumised

Maksualaste õigusrikkumiste puhul eristatakse kahte liiki rikkumisi:

- 1) Materiaalsed
- 2) Formaalsed

Materiaalsed maksuõigusrikkumised vähendavad riigi maksutulusid ning annavad maksukohustuslasele põhjendamatu maksuhüve. Maksueeliseks on kas maksukohustuse vähenemine või alusetu tagastusnõue.

Formaalsete maksuõigusrikkumiste puhul ei kannata riik otsest rahalist kahju, kuid takistatakse maksuhalduri tööd. Need võivad ohustada maksude korrapärasest laekumist.<sup>5</sup> Siia alla kuuluvad näiteks maksudeklaratsiooni esitamisega või maksu tasumisega hiline mine, aga ka maksuhalduri tegevuse takistamine.

Karistusõiguse tähenduses on materiaalseks maksuõigusrikkumisteks KarS-i §-ides 389<sup>1</sup> ja 389<sup>2</sup> sätestatud kuriteokoosseisud ja neile vastavad väärteokoosseisud MKS-i §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup>. Kuigi on kaks kuriteokoosseisu ja kaks väärteokoosseisu, siis olemuslikult on tegemist mõlemal juhul ühega – esimene hõlmab teist.<sup>6</sup>

MKS § 153<sup>1</sup> sätestab, et maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise või kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui selle tulemusel tasumisele kuuluv maksusumma on väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast summast või tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluv summa on suurem seaduse kohaselt tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluvast summast, karistatakse füüsilist isikut rahatrahviga kuni 300 trahviühikut ning juriidilist isikut rahatrahviga kuni 13 000 eurot.

MKS § 153<sup>2</sup> sätestab, et maksuhaldurile teadvalt valeandmete esitamise eest tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil, karistatakse füüsilist isikut rahatrahviga kuni 300 trahviühikut ning juriidilist isikut rahatrahviga kuni 32 000 eurot.

---

<sup>5</sup> **K. Lillemets**. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 90-91. Arvutivõrgus kättesaadav <http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/16023/Maksukorraldus.pdf?sequence=1> [edaspidi: **K. Lillemets**. Maksukorraldus.]

<sup>6</sup> **L. Lehis**. Maksuõigus. Lk 151, 167-168.

Kuriteokoosseisu eristab väärteokoosseisust mõlemal juhul eelkõige tekitatud kahju suurus – kuritegu eeldab suurele kahjule vastavat summat, ehk minimaalselt saajale miinimum kuutöötasule vastavat summat. 2012. aastal oli selleks 29 000 eurot<sup>7</sup>, 2013. aastal 32 000 eurot. Käesolev bakalaureusetöö keskendub kergemate materiaalseste maksuõigusrikkumiste karistamise uurimisele, milledeks kehtiva õiguse kohaselt on MKS-i §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup> sätestatud väärteokoosseisud.

## 1.2. Maksuõigusrikkumise tuvastamine maksumenetluses

Maksumenetlus on haldusmenetluse eriliik, mille eesmärk on maksuvõla sissenõudmine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksukohustuslase esitatud maksuarvutuste õigsuse kontrollimine.<sup>8</sup> Maksumenetluse eripäraks on, et see viiakse enamasti läbi maksuhalduri algatusel ja menetlus lõppeb maksumaksjale koormava haldusakti andmisega. Sellest tulenevalt pööratakse tavapärasest rohkem tähelepanu menetlusosaliste õiguste kaitsele.<sup>9</sup> Maksumenetluse läbiviimisel kohaldatavad üldpõhimõtted on analoogsed haldusmenetluse üldpõhimõtetele, kuid selguse huvides on need maksukorralduse seaduses maksuasjade eripära arvestades lahti kirjutatud.<sup>10</sup>

Maksumenetlust eristab teistest haldusmenetlustest menetlusosalise (maksukohustuslase) üldine kaasaaitamiskohustus. See tähendab, et maksuasjades on menetlusosaline kohustatud koguma ja esitama tõendeid ka koormava haldusaktiga lõppeva menetluse puhul.<sup>11</sup> Kui maksukohustuslane on rikkunud kohustust pidada maksuarvestust ja maksukohustus on seepärast määratud teiste andmete alusel või hindamise teel, siis vastavalt väheneb maksuhalduri tõendamiskohustus ning suureneb maksukohustuslase tõendamiskoormus.<sup>12</sup>

Kuna maksumenetluses on menetlusosalise kohustuste maht suurem kui teistes haldusmenetlustes, siis on menetlusosalisele ette nähtud täiendavad tagatised. Nende eesmärk on kaitsta maksukohustuslast riigi võimaliku omavoli eest. Nimetatud tagatisteks on kogu maksumenetluses kogutud teabe kaitsmine maksusaladusega ning menetlusosalise ja tema

---

<sup>7</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 164.

<sup>8</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 104.

<sup>9</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 113.

<sup>10</sup> K. Lillemets. Maksukorraldus. Lk 32.

<sup>11</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 106-107.

<sup>12</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. – MaksuMaksja, 2008/8. Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785> [edaspidi: K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.]

lähisugulaste õigus keelduda tõendite esitamisest, kui tõendi esitamine sunniks isikut tunnistama iseenda või lähedase toimepandud kuritegu või väärtegu.<sup>13</sup> Tegemist on Eesti Vabariigi põhiseaduse § 22 lg-s 3 sätestatud õigusest tuleneva erandiga MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaitamiskohustuse suhtes. Samas ei saa mitte igasugune süüteomenetlus olla automaatselt teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise aluseks. Selle lubatavus sõltub eelkõige küsimusest, kas samadel asjaoludel on süüteomenetlus käimas või seda (veel) ei toimu (näiteks on maksumenetluses ja süüteomenetluses uurimise all erinevad maksustamisperioodid). Mõlemal juhul tuleb isikul keeldumist põhjendada, sest kui põhjenduskohustus puuduks, tooks see kaasa olukorra, kus isikud saaksid võimalikule süüteomenetlusele viidates keelduda igasugusest koostööst maksuhalduriga. See muudaks omakorda MKS §-s 56 sätestatud kaasaitamiskohustuse sisutühjaks.<sup>14</sup>

Riiklike maksude maksuhaldur on MTA.<sup>15</sup> Maksuhaldur on maksumenetluse läbiviija.

Maksumenetlus koosneb neljast etapist: tuvastusmenetlus, otsustusmenetlus, sooritusmenetlus ning uuendusmenetlus. Maksuõigusrikkumise väljaselgitamine toimub eelkõige tuvastusmenetluse käigus. Selle jaoks viib maksuhaldur läbi kas üksikjuhtumi kontrolli või üldkontrolli ehk revisjoni.<sup>16</sup>

Maksuhalduri läbiviidava kontrolli eesmärk on tuvastada, kas maksukohustuslane on toiminud vastavalt maksuseadustele, ehk siis selgeks teha, kas on toimunud maksuõigusrikkumine ja kas selle tulemusena on riigil jäänud makse laekumata. Seejuures on maksuhaldur kohustatud järgima uurimispõhimõtet ning koguma omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid. Oluline on, et maksuhaldur peab arvesse võtma nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Seetõttu juhtub aeg-ajalt, et maksuhaldur tuvastab kontrolli tulemusena, et maksukohustuslane on deklareerinud ja tasunud rohkem, kui ta oleks pidanud, ning tal on tekkinud enammakse.

Maksumenetluses ei ole tahtluse tuvastamine sisuliselt oluline. Tahtlusest sõltub vaid maksusumma määramise aegumistähtaeg – üldine aegumine kolm aastat, tahtluse korral kuus aastat.<sup>17</sup>

Kontrolli tulemusena koostab maksuhaldur kirjaliku kontrollakti või revisjoniakti, sõltuvalt läbiviidud kontrolli liigist. Aktis fikseeritakse kontrolli käik ning tuvastatud faktilised

---

<sup>13</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 106-107.

<sup>14</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

<sup>15</sup> MKS § 5 lg 1

<sup>16</sup> MKS § 59 lg 2

<sup>17</sup> MKS § 98 lg 1



asjaolud. Kontrollakt ei ole haldusakt, kuid selle alusel koostatakse hiljem haldusakt – maksuotsus. Maksuotsusega määratakse maksukohustuslase maksukohustuse suurus. Juhul kui kontrolli tulemusel ei määrata maksu juurde, lõpetab maksuhaldur kontrolli kirjaliku teatega ning maksuotsust ei koosta.<sup>18</sup>

Sisuliselt tuvastab maksuhaldur, kui palju oleks maksukohustuslane pidanud makse kontrollitaval perioodil deklareerima ja maksuma, kui ta oleks järginud kõiki kehtivaid maksuseadusi, ning määrab kohustuse vastavad summad ära maksta. Määratud summale lisandub ka intress 0,06% päevas.

### 1.3. Maksuõigusrikkumise tuvastamine väärteomenetluses

Väärtegu on seaduses sätestatud süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud rahatrahv või arest.<sup>19</sup> Maksualaste väärtegude koosseisud ja karistused on toodud MKS-i §-ides 153<sup>1</sup> - 159, seejuures §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup> loetletud teod on materiaalsed õigusrikkumised ning on suure kahju korral karistatavad ka kuritegudena vastavalt KarS-i §-idele 389<sup>1</sup> ja 389<sup>2</sup>.<sup>20</sup>

Väärteomenetluses täidab menetleja nii uurimis-, süüdistus- kui ka õigusemõistmise funktsiooni: kogub tõendid, koostab väärteo kohta süüdistuse ning ka karistab isikut väärteo toimepanemise eest.<sup>21</sup> Uurimisprintsip nõuab, et menetleja uuriks ise tehioalusid ning menetlusosalise selgitused ja taotlused ei ole talle seejuures siduvad. Menetleja peab ka menetlusaluse taotluseta ning isegi tema tahte vastaselt ammendama kõik menetlusalust õigustavad ja süüstavad tõendamisvõimalused.<sup>22</sup> Iga teo hindamisel tuleb seejuures lähtuda KarS-i üldosast. Et menetluses oleks tagatud menetlusaluse isiku õiguste kaitse, siis toimub väärteomenetluses tõendite kogumine reeglina kriminaalmenetluse sätete kohaselt.<sup>23</sup> Üleüldiselt kohaldatakse väärteomenetluses kriminaalmenetluse sätteid, kui väärteomenetluse seadustikus pole sätestatud teisiti.<sup>24</sup>

Sarnaselt kuritegudega tuleb ka väärtegude puhul lähtuda nn 3-astmelisest süüteomõiste skeemist, ehk siis tuvastada, kas tegemist on süüteokoosseisule vastava, õigusvastase ja

<sup>18</sup> **K. Lillemets.** Maksukorraldus. Lk 58-59.

<sup>19</sup> KarS § 3 lg 4

<sup>20</sup> **L. Lehis.** Maksuõigus. Lk 167.

<sup>21</sup> VTMS § 2

<sup>22</sup> **K. Palm.** Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

<sup>23</sup> **E. Pajula, T. Ploom.** Väärteomenetlus II. Sisekaitseakadeemia, 2004, lk 5. Arvutivõrgus kättesaadav <http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/17324/9985671120.pdf?...> [edaspidi: **E. Pajula, T. Ploom.** Väärteomenetlus II.]

<sup>24</sup> VTMS § 2

süülike teoga. Erisusena on väärted reeglina karistatavad sõltumata subjektiivse külje vormist. Küll aga võib subjektiivne külg olla oluline karistuse suuruse määramisel.<sup>25</sup> MKS-i §-is 153<sup>2</sup> toodud väärtekoosseis on erandlik, sest selle puhul peab isik olema teo toime pannud vähemalt otsese tahtlusega. Sellele viitab ka sätte sõnastus: maksuhaldurile **teadvalt** valeandmete esitamise eest tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil.<sup>26</sup>

Väärtegude puhul on erinevalt kuritegudest karistatav üksnes täideviimine ning katse karistatav vaid juhul, kui tegu on toime pandud tahtlikult.<sup>27</sup>

Teistest väärtegudest eristuvad maksualased väärted veel selle poolest, et tavapärase kahe aasta asemel aeguvad need, kui teo toimepanemisest kuni selle kohta tehtud otsuse jõustumiseni on möödunud kolm aastat.<sup>28</sup> Aegumise katkemist ei ole ette nähtud.<sup>29</sup>

Kuigi haldusmenetluse ja kriminaalmenetluse/väärteomenetluse põhimõtetes on olulisi erinevusi, leiab menetlustes nii ühisosasid kui ka lahknevusi. Süüteomenetluses on isikule tagatud mitmed põhiõigused, käsitletavad menetluslike garantiidena, mida haldusmenetluses pole ette nähtud.<sup>30</sup>

Kui võrrelda väärteomenetluses ja maksumenetluses maksuõigusrikkumise tuvastamist, siis on oluliseks erinevuseks, et väärteomenetluses kehtib sarnaselt kriminaalmenetlusega *in dubio pro reo* põhimõte,<sup>31</sup> samas kui maksumenetluses läheb teatud tingimustes tõendamiskoormus menetlusalusele isikule.

Väärteomenetluses ei ole ka lubatud sundida kedagi enda süüditunnistamisele kaasa aitama, samas kui maksumenetluses kehtib üldjuhul kaasaaitamiskohustus.<sup>32</sup> Enese mittesüüstamise privileeg on Eesti Vabariigi põhiseaduse § 22 lg-s 3 sätestatud õigus, mille kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu. Õigust ütluse andmisest keelduda nimetatakse *nemo tenetur se ipsum accusare* ehk lühidalt *nemo tenetur* põhimõtteks.<sup>33</sup>

Ühe peamise sarnasusena võib välja tuua omaalgatusliku uurimise kohustuse, mida maksumenetluse puhul nimetatakse uurimispõhimõtteks ning väärteomenetluses uurimisprintsipiks.

---

<sup>25</sup> E. Pajula, T. Ploom. Väärteomenetlus II. Lk 7.

<sup>26</sup> MKS § 153<sup>2</sup> lg 1

<sup>27</sup> E. Pajula, T. Ploom. Väärteomenetlus II. Lk 8.

<sup>28</sup> KarS § 81 lg 1 p 3

<sup>29</sup> E. Pajula, T. Ploom. Väärteomenetlus II. Lk 9.

<sup>30</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

<sup>31</sup> E. Pajula, T. Ploom. Väärteomenetlus II. Lk 10.

<sup>32</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 166-167.

<sup>33</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

Mõlema menetluse puhul on menetlejaks sama asutus – MTA. Maksumenetlusi viib üldjuhul läbi kontrolliosakond, maksualaseid väärteomenetlusi juriidilise osakonna alla kuuluv väärteomenetluste talitus. Kuna menetlused pole omavahel otseselt seotud, siis on võimalik menetluste samaaegne läbiviimine ning mõningatel juhtudel on võimalik ka väärteomenetluses kogutud tõendeid kasutada maksumenetluses ning vastupidi.<sup>34</sup> Sisuliselt on tegemist olukorraga, kus sama teoga seotud faktilised asjaolud tuvastatakse ning neile antakse teineteisest sõltumatult õiguslik hinnang nii haldus- kui ka süüteomenetluses.

## **2. KERGETE MAKSUÕIGUSRIKKUMISTE MENETLEMISE PRAKTIKA JA PROBLEEMID**

### **2.1. Maksukontrollide läbiviimine**

MTA kontrolliosakonnad lõpetasid 2011. aastal 1360 ja 2012. aastal 1593 maksukontrolli. Tabavus oli 2012. aastal 84%, ehk 1337 maksukontrolli lõppes kas maksukohustuse määramise või vabatahtliku deklaratsiooniparandusega. Seejuures maksuotsusega määrati neist makse juurde 748 korral (neist 100 tühistati hiljem).<sup>35</sup>

Maksukontrollide tulemusena koostati maksuotsuseid kokku summas 22 miljonit eurot (summa ei sisalda tühistatud maksuotsuseid) ning deklaratsiooniparandusi summas 23,3 miljonit eurot. Nendest summadest laekus 32,2 miljonit eurot.<sup>36</sup>

Seega oli keskmine maksukontrollis tuvastatud juurdemakse suurus ligi 34 000 eurot. Kuna kontroll on enamasti perioodipõhine, mitte tehingu- või toimingupõhine, siis on tavapärane, et ühe tulemusliku kontrolli käigus tuvastatakse mitu maksuõigusrikkumist – tihti ei moodustu määratav maksusumma ühe kestva teo maksukahjust, vaid on mitme teo maksukahjude summa.

Seega tuvastasid MTA maksukontrollide läbiviivad üksused vähemalt 1300 korral materiaalse maksuõigusrikkumise, mille tulemusena kannatas riik otsest maksukahju.

Väärteomenetluse taotlusi esitasid kontrolliüksused 2012. aastal 62 ning kriminaalmenetluse taotlusi 8.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Lk 166.

<sup>35</sup> 2012 MTA kontrollid LISA 1

<sup>36</sup> 2012 MTA kontrollid LISA 1

## 2.2. Väärteomenetluste läbiviimine

2011. aastal alustati MTA-s 3190 väärteomenetlust, 2012. aasta 1959 menetlust. 2011. a tehti kokku 3000 väärteolahendit, 2012. a 2064 lahendit. 2011. a määrati kokku 0,43 miljonit eurot ja 2012. a 0,37 miljonit eurot trahve. Samadel perioodidel tasuti vastavalt 0,33 ja 0,31 miljonit eurot trahve. 2012. a lahendi keskmiseks trahviks tuleb seega 180 eurot.<sup>38</sup>

Kuigi väärteomenetluste arv on suuremgi kui ligikaudne kontrolliüksuse tuvastatud materiaalsete maksuõigusrikkumiste arv, tuleb arvesse võtta, et valdava osa MTA väärteomenetlustest moodustavad tollialased rikkumised, nagu lubatust suurema koguse sigarettide, alkoholi ja kütuse riiki toomine, mida menetlevad enamasti tolliametnikud. Väärteomenetluse talituse juhataja Tiiu Möttöse sõnul moodustavad alustatud menetlustest koguni ligikaudu 90% tollialaste rikkumiste menetlused, seega vaid ligi kümnendik on maksualaste rikkumiste menetlused. Sealjuures valdavas enamuses formaalsed rikkumised nagu MKS § 154 sätestatud maksuhalduri tegevuse takistamine.<sup>39</sup>

Kontrolliüksuste poolt väärteomenetluseks alustatud taotluste põhjal alustati 2012. a 52 menetlust. Nimetatud 52 menetlust sisaldab seejuures ka maksumenetluste käigus ette tulnud formaalseid rikkumisi, mis pole seotud otsese maksukahju tekitamisega.<sup>40</sup>

Statistika põhjal saab öelda, et kuigi MTA kontrolliosakonnad tuvastasid maksumenetluse käigus vähemalt 1300 materiaalse maksuõiguse rikkumist, siis neist vaid mõne protsendi suhtes alustati ka süüteomenetlust.

Karistamise eesmärk ei tohi olla riigikassa täitmine, kuid tõenäoliselt mängib see olulist rolli selles, miks MTA väärteomenetlustele niivõrd vähe rõhku paneb. Maksumenetlused tõid 2012. aastal riigikassasse üle 30 miljoni euro, samas kui väärteomenetluses määratud trahve laekus ligemale 0,3 miljonit eurot. Seejuures väärteomenetlusi läbiviivate ametnike arv on vaid mõned korrad väiksem kui revidentide arv. Ehk siis väärteomenetluste läbiviimine on MTA-le kallis ning ei too otsest rahalist tulemit. Kuigi see ei tohigi karistamise eesmärk olla.

Statistika näitab ilmekalt, et praegune praktika ei ole efektiivne. Isegi riigi poolt haldusmenetluses tuvastatud materiaalsetest maksuõigusrikkumistest jõuab vaid kaduvväike osa süüteomenetluseni. Kindlasti ei ole selline olukord õiguskuulekuse seisukohast positiivne.

---

<sup>37</sup> 2012 MTA kontrollid LISA 1

<sup>38</sup> VTM tabel LISA 2

<sup>39</sup> Tiiu Möttösel küsitud statistika kommentaari põhjal.

<sup>40</sup> 2012 MTA kontrollid LISA 1

Jääb mulje, justkui riik pigistaks tuvastatud rikkumise osas silma kinni, kuigi rikkumise eest on ette nähtud konkreetsed sanktsioonid.

Isegi kui juhtub statistiliselt suhteliselt ebatõenäoline, ning samade asjaolude suhtes viiakse läbi nii maksumenetlus kui ka süüteomenetlus, on praeguse regulatsiooni kohaselt tõenäoline menetluskonflikti esinemine.

### 2.3. Paralleelmenetlus ja dubleeriv menetlus

Isiku süüditunnistamine ja karistamine kuriteo või väärteo eest toimub eranditult süüteomenetluses. Maksusüüteo koosseisuliste tunnuste hulka kuulub ka maksuõigussuhtest tuleneva kohustuse rikkumine. Seega eeldab isiku maksusüüteo süüdi tunnistamine maksuõigussuhte tekkimise aluseks olevate faktiliste asjaolude tuvastamist ja neile maksuõigusliku hinnangu andmist.<sup>41</sup> Maksu määramiseks on jällegi vaja läbi viia maksumenetlus. See tähendab, et maksu määramine ja maksuväärteo eest karistamine nõuab kahte erinevat menetlust, mida viivad läbi enamasti erinevad MTA struktuuriüksused.<sup>42</sup> Eelkirjeldatud situatsiooni puhul saame rääkida maksumenetluse ja väärteomenetluse paralleelsusest, ehk siis olukorrast, kus sama teo või sündmusega seotud faktilised asjaolud tuvastatakse teineteisest sõltumatult, samaaegselt või üksteisele järgnevalt nii haldusmenetluses kui ka süüteomenetluses.<sup>43</sup> Seejuures üldjuhul ei saa maksumenetluses kogutud tõendeid ja võetud seletusi väärteomenetluses kasutada, mis tähendab praktikas mitmete üksteist sisuliselt dubleerivate toimingute sooritamist.

MKS, KrMS ega VTMS välista maksumenetluse ja süüteomenetluse paralleelset kulgemist. Seega on juriidiliselt korrektne ja seaduslik olukord, kus MTA juriidiline osakond menetleb väärteoasja ning kontrolliosakond samaaegselt samade asjaolude suhtes haldusasja. Seejuures ei ole menetlused üksteisest sõltuvuses ning kulgevad vastavalt erinevates seadustes toodud põhimõtteid järgides.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> **J. Sarv.** Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. – Juridica, 2005/5, lk 309. [edaspidi: **J. Sarv.** Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest.]

<sup>42</sup> **K. Palm.** Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

<sup>43</sup> **J. Sarv.** Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Lk 309.

<sup>44</sup> **K. Palm.** Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

Paralleelmenetluste puhul on tõenäoline menetluste vahelise konflikti teke – eri menetlustes tuvastatud faktilised asjaolud võivad olla teineteist välistavad või samale juriidilisele faktile antakse erinev õiguslik hinnang.<sup>45</sup> Seejuures võib esineda kahesuguseid menetluskonflikte:

- 1) tuvastuskonflikt – haldusmenetluses ja süüteomenetluses tuvastavad asjaolud on teineteist välistavad;
- 2) tõlgendamiskonflikt – ühele ja samale juriidilisele faktile antakse haldusmenetluses ja süüteomenetluses erinev õiguslik hinnang.<sup>46</sup>

Paralleelmenetluste vaheline tõlgendamiskonflikt on seletatav lihtsa paratamatusega – üksteisest sõltumatud menetlejad võivad ühte ja sama õigusnormi sisustada erinevalt.<sup>47</sup>

Tuvastamiskonflikti tekkimise lähtepunktiks on asjaolu, et tulenevalt eri menetlusseadustest on tõendamisnõuded ja –kord süüteomenetluses ning haldusmenetluses mõnevõrra erinevad.<sup>48</sup>

Näiteks väärteomenetluses kehtib *in dubio pro reo* põhimõte, mille kohaselt tuleb kõiki kahtlusi tõlgendada kahtlustatava/süüdistatava kasuks, kuid maksumenetluses ei kehti samasisuline põhimõte nii absoluutselt. Nimelt kehtib maksuõiguses tõlgendus, mille puhul kohustis jääks maksimaalselt kehtima. Täielik ja eranditult maksukohustuslase kasuks tõlgendamine soodustaks äärmusliku formalismi levikut, mis lõpptulemusena võiks viia maksuõiguse taandarenguni.<sup>49</sup>

Ilmne tuvastuskonflikti tekkimise oht on ka asjaolus, et paralleelsete menetluste puhul maksukohustuslasel samaaegselt ütluste ja informatsiooni andmisest keeldumise õigus (*nemo tenetur*) ning informatsiooni andmise kohustus (kaasaaitamiskohustus).<sup>50</sup>

*Nemo tenetur* põhimõtte järgimisel ei saa lähtuda üksnes hetkel isikule omasest formaalsest menetluslikust rollist. Erialakirjanduses domineeriva arusaama kohaselt ei ole kõnealust põhimõtet järgitud, kui isik tunnistatakse süüdi muuhulgas ka isiku varasematele tunnistajana antud ütlustele tuginedes. Ütlusi on tõendina võimalik kasutada vaid juhul, kui need on antud vabatahtlikult ning isik on teadlik asjaolust, et tema ütlused võivad osutada protsessi tõenditeks, mille alusel otsustatakse isiku süüküsimuse üle.<sup>51</sup>

---

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> J. Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Lk 310.

<sup>47</sup> Ibid, lk 310.

<sup>48</sup> Ibid, lk 310.

<sup>49</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral.

Olukord on keerulisem, kui isiku suhtes toimub maksumenetlus, kuid süüteomenetlust veel ei toimu. Nimelt ei saa eeldada, et maksumenetlusele järgneb või selle ajal algab samade asjaolude suhtes süüteomenetlus. Sellises olukorras on väga keeruline anda hinnangut, kas keeldumisõigusele viidanud isiku põhjendused on asjakohased.<sup>52</sup>

Menetluskonfliktid võivad viia olukorrani, kus erinevad menetlused jõuavad erineva, isegi teineteist välistava tulemini. Üksteisega vastuolus olevad maksu- ja süüteomenetluse lahendid õhnestavad teineteise autoriteeti ning mõjutavad ka teisi põhiseaduslikke väärtusi, näiteks ühiskonna õiglustunne, õiguskaitseüsteemi efektiivne toimimine, õiguskindlus ja õigusrahu. Õiguskorra legitimeerimine kannatab tugevalt, kui riik räägib eri menetlustes iseendale vastu. Tuvastamis- ja tõlgendamiskonflikt kahjustavad õigussüsteemi usaldusväarsust. Paralleelmenetluskonflikti tagajärjel ei ole õiguse adreessatidel enam võimalik oma käitumist mõistlikult planeerida.<sup>53</sup>

### 3. MAKSUÕIGUSRIKKUMISTE KARISTAMINE SOOMES<sup>54</sup>

#### 3.1. Lisamaks ehk veronkorotus

Ka Soome maksundus tugineb maksukohustuslase deklareerimiskohustusele. Kui maksukohustuslane ei täida seadustes sätestatud deklareerimiskohustust, siis võidakse talle määrata lisaks välditud maksudele ka lisamaks (*veronkorotus*). Lisamaksu võib määrata näiteks siis, kui maksukohustuslane jätab tuludeklaratsioonil mõne tulu märkimata või jätab igakuiselt esitataval käibedeklaratsioonil osa maksustatavast käibest märkimata. Lisamaksu määramise alused ja määrad on reguleeritud eraldi maksuliikide kaupa vastavate maksude seadustes.<sup>55</sup>

Lisamaks on haldusõiguslik sanktsioon, mille maksuhaldur määrab süüliselt tegutsenud isikule. Lisamaksu määr on seotud süü astmega ning maksuotsusega määratava maksu

---

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> Antud peatükki teemat on käesoleva bakalaureusetöö autor käsitlenud 2013. a uurimistöös „Maksuõigusrikkumiste karistamine Soomes“ ning antud töös sisalduv kajastub enamuses ka nimetatud uurimistöös.

<sup>55</sup> **M. Immonen**. Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen. - Helsinki Law Review, 2011/2, ss. 244-245. [edaspidi: **M. Immonen**. Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen.]

suurusega.<sup>56</sup> Soome õiguse kohaselt ei ole lisamaks karistusõiguslik karistus, vaid fiskaalsüsteemi osa. Lisamaksu määramine on maksuhalduri kaalutusotsus.<sup>57</sup>

Lisamaks määratakse samas menetluses ja samaaegselt kui maksuotsus. Sisuliselt on see osa maksuotsusest.<sup>58</sup> Selline lahendus on menetlusökoonoomia seisukohalt hea, sest sanktsiooni määramiseks ei ole vaja läbi viia eraldi menetlust, mis keskenduks samadele asjaoludele ning samadele tõenditele, mis maksumenetlus. Vähem kurnav on see ka kontrollitava isiku seisukohalt – ta ei pea mitme menetluse raames seletusi andma ja tõendeid esitama.<sup>59</sup>

Lisamaks on enamasti jaotatud kolme astmesse. Esimene aste määratakse kerge rikkumise eest. Teine aste olulise rikkumise eest. Kolmas aste määratakse raskest hooletusest või tahtlikult põhjustatud rikkumise eest. Enamikel juhtudel on lisamaks proportsionaalne – määratakse, mitu protsenti määratavast maksust lisandub lisamaksuna. Lisamaks võib olla kuni kolmekordne tasumisele kuuluv maksusumma, kuid tavaliselt jääb see siiski vahemikku 5-15% rikkumise tõttu vähem makstud summast.<sup>60</sup>

Näiteks on maksukohustuslane teinud deklaratsiooni esitamisel vea, mille tulemusena on maksnud 1000 eurot vähem makse, kui oleks pidanud. Maksuhaldur määrab tasumisele kuuluvaks 1000 eurot ning rikkumise eest 10% lisamaksu, see tähendab, et lisamaksu suurus on antud juhul 100 eurot. Maksukohustuslane peab seega tasuma 1100 eurot (1000 + 100).

Tulumaksustamisel potentsiaalselt lisatav lisamaks on sätestatud maksumenetluse seaduse (laki verotusmenettelystä 1558/1995) §-is 32. Lisamaks on jagatud kolme suurusesse, sõltuvalt valdavalt süü astmest. § 32 lg 1 kohaselt on lisamaks kuni 150 eurot, kui deklareerimiskohustus on jäänud täitmata ettevaatamatusest või deklaratsiooni esitamisega on hiljaks jäetud. Lg 2 kohasel on lisamaks kuni 800 eurot, kui deklaratsioonis on vigasid või see esitatakse alles pärast maksuhalduri sellele tähelepanu juhtimist. Kui maksukohustuslane on teadlikult või raskest hooletusest esitanud valeandmeid või jätnud deklaratsiooni esitamata, on lisamaks kuni 30% lisandunud tulust.<sup>61</sup>

---

<sup>56</sup> **H. Kulla.** Hallintomenettelyn perusteet. Talentum, 2012, ss. 141. [edaspidi: **H. Kulla.** Hallintomenettelyn perusteet.]

<sup>57</sup> **E. Andersson.** Johdatus vero-oikeuteen. Talentum, 2006, ss. 86. [edaspidi: **E. Andersson.** Johdatus vero-oikeuteen.]

<sup>58</sup> Ibid lk 88.

<sup>59</sup> Ibid lk 87.

<sup>60</sup> Ibid lk 86-88.

<sup>61</sup> Laki verotusmenettelystä 1558/1995 § 32



Maksude kinnipidamise seaduse (ennakkoperintälaki 1118/1996) § 44 sätestab kinnipidamismäära suurendamise.<sup>62</sup> Vastava lisamaksu võib määrata kinnipidamiskohustuslikule isikule kohustuse rikkumise eest. Lisamaksu suurus sõltub kinnipidamiskohustuslase süü astmest ja rikkumise ulatusest. Kergemate rikkumiste puhul on lisamaks 10-30%. Kui tegemist on raske hooletusega, siis on lisamaks kuni kahekordne. Kui rikkumise eesmärk on maksupettus, siis on lisamaks kuni kolmekordne algupärane maksusumma.<sup>63</sup>

Käibemaksu lisamaks sätestatakse käibemaksuseaduse (arvonlisäverolaki 1501/1993) §-is 182 ning selle suurus sõltub eelkõige süü astmest.<sup>64</sup> Kui käibedeklaratsioonis on väike viga ning maksukohustuslane ei paranda seda tähelepanu juhtimise järel, siis on lisamaks kuni 10%. Kui maksukohustuslane on jätnud täitmata deklaratsiooni esitamise kohustuse, esitab selle liiga hilja või oluliste puudustega, võib lisamaks olla kuni 20%. Kui deklareerimiskohustust on rikutud või viga on põhjustatud raskest hooletusest, siis võib lisamaks olla kuni kahekordne. Kui eesmärk on maksupettus, siis on lisamaks minimaalselt 50% ja maksimaalselt kolmekordne algupärane maksusumma.<sup>65</sup>

Lisamaks esineb ka kõigi teiste Soome maksude puhul:

ajoneuvoverolaki, 1281/2003, § 45

arpajaisverolaki, 552/1992, § 13

autoverolaki, 1482/1994, § 59

kiinteistöverolaki, 654/1992, § 25

korkotulojen lähdeverolaki, 1341/1990, § 16

laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta, 366/1963, § 10

perintö- ja lahjaverolaki, 378/1940, § 36

rataverolaki, 605/2003, § 11

rakennusverolaki, 54/1977, § 12

valmisteverotuslaki, 1469/1994, § 32

varainsiirtoverolaki, 931/1996, § 36

Kõigi nende maksude puhul on lisamaksu ühiseks nimetajaks see, et määr sõltub süüst, tahtlusest ning rikkumise ulatusest. Mõnevõrra erinev on automaksu (autoverolaki) lisamaks,

---

<sup>62</sup> Ennakkoperintälaki 1118/1996 § 44

<sup>63</sup> Ibid

<sup>64</sup> Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 182

<sup>65</sup> Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi HE 191/2012 vp, ss. 4 Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120191.pdf> [edaspidi: HE 191/2012 vp.]

mille puhul on eraldi välja toodud, et lisamaksu suuruse määramisel tuleb arvesse võtta ka teo korduvust – kas subjekt on ka varem sellise rikkumine toime pandud.

Praktikas käib lisamaksu määramine maksuhalduri koostatud juhise järgi. Nimelt on Soome maksuamet oma ametnikele välja töötanud seadustes toodud määradel tuginevad täpsustavad juhised, mille eesmärk on ühtlustada praktikat. Selle vajadus peitub eelkõige selles, et lisamaksu määramine on kaalutlusotsus.

Maksuhalduri juhise ühe läbiva põhimõtte kohaselt on lisamaks seda suurem, mida suurem on deklareerimata jäetud maksu või maksustatava summa suurus. Samuti on loetleb juhis olukorrad, mil lisamaks jäetakse rikkumise ebaolulise tõttu üldse määramata.<sup>66</sup>

Lisamaks on end senimaani õigustanud toimiva lahendusena. Rikkumine toob üldjuhul kaasa sanktsiooni, menetlus on ökonoomne ning maksukohustuse rikkuja katab vähemalt osaliselt kulud, mis on tema maksukohustuse määramiseks tehtud. Suuremate rikkumiste puhul võib isegi öelda, et riik saab lisamaksuga maksustamisel tulu. Maksuhalduri seisukohast ongi lisamaksu suurim väärtus selles, et selle saab määrata tavapärase maksumenetluse käigus. Kuna maksurevisjoni või –kontrolli käigus niikuinii järgitakse uurimispõhimõtet ning kogutakse tõendeid, seejuures hinnates ka isiku tahtlust, siis puudub nende seisukohal eraldi menetluseks igasugune vajadus. Küll aga leiab maksuhaldur teinekord, et määratav lisamaks ei ole piisav karistus teo eest ning esitab prokuratuurile ka kuriteoteate.<sup>67</sup>

### **3.2. Karistusõiguslik karistus**

Maksude deklareerimiskohustuse rikkumise või valeinfo esitamisele võib järgneda ka karistusõiguslik karistus.<sup>68</sup> Karistusseaduse (rikoslaki) 29. peatüki järgi võib maksupettuse eest karistada, kui maksudeklaratsioonil on esitatud valeinfot või on varjatud maksustamise seisukohalt olulisi asjaolusid. Maksupettuse eest saab karistada vaid tahtliku teo puhul. Karistuseks on rahatrahv (sakko) või kuni kaks aastat vangistust.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> E. Andersson. Johdatus vero-oikeuteen. Ss. 85.

<sup>67</sup> HE 191/2012 vp, ss 5-6.

<sup>68</sup> M. Immonen. Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen. Ss. 246.

<sup>69</sup> Ibid lk 244.

Kui maksupettuse eesmärk on suur majanduslik kasu või kui see on eriliselt planeeritud ja maksupettus on kogumina hinnatav kui raske rikkumine, on tegemist raske maksupettusega, mille miinimumkaristus on neli kuud vangistust ning maksimum neli aastat.<sup>70</sup>

Kui tegemist on asjaolusid arvestades kerge maksupettusega, siis on karistuseks rahatrahv.<sup>71</sup> Karistusseaduse 29. peatüki § 3 lg 2 kohaselt võib jätta kuriteoteate esitamata, kriminaalmenetluse alustamata või karistuse määramata, kui maksumenetluses määratud lisamaksu peetakse piisavaks sanktsiooniks.<sup>72</sup>

Kergemaid maksuõigusrikkumisi (verorikkumus) karistatakse karistusseaduse 29. peatüki § 4 kohaselt valdavalt rahatrahviga.

Karistusseaduse 29. peatüki § 9 määratluse kohaselt laienevad antud peatüki sätted ka tollimaksuga seonduvate rikkumiste kohta, välja arvatud juhul, kui koosseis vastab salakauba veo või spetsiifiliste tollialaste rikkumiste kohta sätestatule (peatükk 46).<sup>73</sup>

### **3.3. Vastuolu *ne bis in idem* põhimõttega**

Viimaste aastate jooksul on Soome kõrgeim kohus ning rahvusvahelised kohtud saanud mitmeid kaebusi, et Soomes praegusel kujul kehtiv lisamaks ja selle määramine rikuvad inimõigusi ning rahvusvahelist õigust. Eelkõige on küsimuse all järgnevad sätted:

#### ***Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon***

##### ***Artikkel 6. Õigus õiglasele kohtumenetlusele***

*1. Igäühel on oma tsiviilõiguste ja -kohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamisel õigus õiglasele ja avalikule kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus, seaduse alusel moodustatud kohtus. Kohtuotsus kuulutatakse avalikult, kuid istungi võib ajakirjanikele ja üldsusele täielikult või osaliselt kinniseks kuulutada demokraatliku ühiskonna kõlbluse, avaliku korra või riigi*

---

<sup>70</sup> Ibid lk 245.

<sup>71</sup> Ibid lk 245-246.

<sup>72</sup> Rikoslaki 39/1889 29 § 3.2

<sup>73</sup> Rikoslaki 39/1889 29 § 9

*julgeoleku huvides, alaealise huvides või poolte eraelu kaitseks või kohtu määratud ulatuses erijuhtudel, kui avalikkus kahjustaks õigusemõistmist.*<sup>74</sup>

### ***Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokoll nr 7***

#### ***Artikkel 4. Teistkordse kohtumõistmise ja karistamise keelamine***

*1. Mitte kellegi üle ei või sama riigi jurisdiktsiooni alusel teist korda kohut mõista ning kedagi ei või kriminaalkorras karistada teo eest, milles ta on juba selle riigi seaduse alusel ja kriminaalmenetluse korras lõplikult õigeks või süüdi mõistetud.*

*2. Eelmine lõige ei takista menetluse taasahustamist kooskõlas asjaomase riigi seaduse ja kriminaalmenetlusega, kui on tõendeid uutest või äsjailmnenudest asjaoludest või kui varasemas menetluses on olnud oluline puudujääk, mis võis asja lahendit mõjustada.*<sup>75</sup>

### ***Euroopa Liidu põhiõiguste harta***

#### ***Artikkel 50. Mitmekordse kohtumõistmise ja karistamise keeld***

*Kedagi ei tohi uuesti kohtu alla anda ega karistada kuriteo eest, milles ta on liidu territooriumil seaduse järgi juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud.*<sup>76</sup>

Kohtuvaidluste sisu võib lühidalt kokku võtta, kui erimeelsusi selle osas, kas Soome seadusandluse kohaselt haldusõiguslikku sanktsiooni määramist ning sama rikkumise eest karistusseaduses sätestatud karistuse määramist tuleks võtta kui sama asja eest teistkordselt karistamist ehk *ne bis in idem* põhimõtte rikkumist.

#### **3.3.1. Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid**

Euroopa Inimõiguste Kohus on oma lahendites võtnud seisukoha, mida tähendab inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni 6. artiklis ning selle 7. protokolli 4. artiklis

<sup>74</sup> Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 2010, 14, 54

<sup>75</sup> Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokollid RT II 2010, 14, 55

<sup>76</sup> Euroopa Liidu põhiõiguste harta (2007/C 303/01)

kriminaalasi. Euroopa inimõiguste kohtu tõlgenduse kohaselt on konventsioonis mainitud mõistel iseseisev õiguslik tähendus.<sup>77</sup>

Küsimust, kas maksumenetlust, mille käigus määratakse lisamaks, võib pidada 6. artiklis kirjeldatud kriminaalmenetluseks, on inimõiguste kohus lahanud mitmetes kohtulahendites, nt Bendenoun v Prantsusmaa (24.02.1994), J.B. v Šveits (03.05.2001), Janosevic v Rootsi (23.07.2002) ja Morel v Prantsusmaa (03.06.2003). Neist lahenditest tuleb välja, et Euroopa Inimõiguste Kohtu seisukohad kriteeriumite osas, mille alusel lisamaksu olemust määratleda, on olnud muutlikud ning ühtset ja püsivat seisukohta pole võetud. Bendenoun v Prantsusmaa ja J.B. v Šveits lahendis on leitud, et lisamaksuga võrreldavate karistuste suurus on olnud oluliseks ajendiks, kuid samas Janosevic v Rootsi lahendis leidis kohus, et lisamaksu suurus ei ole määravaks faktoriks. Morel v Prantsusmaa lahendiks asetatakse määravale kohale taas lisamaksu suurus. Põhjendamisel erinevatest ja vahelduvatest kriteeriumitest lähtumisest hoolimata on korduvalt välja toodud, et teatud juhtudel võib lisamaksu ja kriminaalkaristuse samale isikule määramist pidada *ne bis in idem* põhimõtte rikkumiseks.<sup>78</sup>

Esimene suurem otseselt Soomet puudutav otsus tehti kohtuasjas Jussila v Soome (23.11.2006). Selles lahendis tõi inimõiguste kohus välja, et Soome õiguse kohaselt ei ole lisamaks karistusõiguslik karistus, vaid fiskaalsüsteemi osa. Küll leidis kohus, et lisamaksu näol ei ole tegemist ainult kahju hüvitamisega, vaid sellel on karistuslik ja preventiivne funktsioon. Seetõttu leidis kohus, et artikkel 6 laieneb teatud juhtudel Soome maksumenetlusele ja lisamaksu määramisele.<sup>79</sup> Antud lahendi järgselt algas Soome siseriiklik kohtupraktika muutuma ning kahekordselt karistamise ja uurimise keelule hakati pöörama rohkem tähelepanu.

Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja lahendis Zolotukhin v Venemaa (10.02.2009) on kohus pidanud tarvilikuks ühtlustada 7. protokollis 4. artiklis kirjeldatud sama kuriteo tõlgendust. See on otseses seoses *ne bis in idem* põhimõttega, mille kohaselt ei saa tohi uuesti menetleda või karistada teo eest, mille eest on juba määratud kehtiv karistus või mille eest on isik lõplikult õigeks mõistatud. Eelnevates lahendites oli põhitähelepanu teo õiguslikul määratlemisel. Antud lahendis leidis aga kohus, et 4. artikli kohase sama asjaga on tegemist, kui menetluse

---

<sup>77</sup> K. Koskinen. Lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Veronkorotus, veropetos ja ne bis in idem. Ss. 12.

<sup>78</sup> Ibid, lk 13

<sup>79</sup> Jussila v Soome. Arvutivõrgus kättesaadav:

[http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\"appno\":\[\"73053/01\"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\)



alustamist. Süüdistatavale määratud jõustunud lisamaks välistas maksupettuse kriminaalmenetluses uurimise (KKO 2010:45). Lahendis KKO 2010:46 leiti, et kriminaalmenetluse läbiviimine on õiguspärane, sest menetlust alustati enne, kui otsus, millega määrati lisamaks, lõplikult jõustus.<sup>85</sup>

Ka lahendis KKO 2010:82 leidis kõrgeim kohus, et mittejõustunud maksuotsused, millega määrati lisamaks, ei ole takistuseks maksupettuse uurimiseks kriminaalmenetluse läbiviimisel.<sup>86</sup>

Kõrgeima halduskohtu lahendi KHO 2011:41 puhul olid asjaolud vastupidised – isikule määrati enne kriminaalkaristus, seejärel maksumenetluses lisamaks. Kuna maksumenetlust oli alustatud enne kriminaalkaristuse määramise lõplikku jõustumist, siis pidas kohus lisamaksu õiguspäraseks.<sup>87</sup>

Kõrgeima kohtu praktika muutus tõi omakorda kaasa ametkondade praktika muutuse, kes kohanesid olukorraga sisereeglistikku muutes.

### 3.3.3. Siseriiklik ametkondlik käitumine

Et edaspidi vältida teistkordse kohtumõistmise ja karistamise keelu rikkumist, koostasid vastavad riigiasutused ametkondlikuks kasutamiseks mõeldud juhendid.

Riigiprokuratuur (valtakunnansyyttäjänvirasto) andis 1. novembril 2010 välja juhendi maksuasjades *ne bis in idem* põhimõtte rakendamise osas. Juhend koostati vastavalt kohtupraktikale ning eesmärk oli tagada, et inimõiguste hartast tulenevad õigused oleksid edaspidi kaitstud.<sup>88</sup>

Prokuratuuri juhiste kohaselt ei saa maksupettuses süüdistust esitada, kui füüsiline isik on esitanud maksuhaldurile valeinfot ning talle on selle eest määratud jõustunud maksuotsusega lisamaks.

---

<sup>85</sup> K. Koskinen. Lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Veronkorotus, veropetos ja ne bis in idem. Ss. 26.

<sup>86</sup> Ibid, lk 25.

<sup>87</sup> Ibid, 26-27.

<sup>88</sup> HE 191/2012 vp, ss 11.

Keeldu ei kohaldata, kui lisamaks on määratud äriühingule, kuid maksupettuses esitatakse süüdistus äriühingu juhatuse liikmele (kelle suhtes pole maksumenetluses tehtud vastutusotsust).<sup>89</sup>

Juhendi kohaselt täideviija osas rakendatav *ne bis in idem* põhimõte ei laiene kaasaaitajale ja kihutajale.

Kui märgatakse, eeluurimise käigus, enne süüdistuse esitamist, et samas asjas on jõustunud maksuotsus, millega määratakse lisamaks, siis lõpetatakse eeluurimine eeluurimisseaduse (esituskintalaki) § 4 lg 4 alusel, ehk siis otstarbekuse printsiipi kasutades.

Juhendi järgi KKO 2010:45 analoogsete juhtumite puhul süüdistust ei esitata.

Maksuamet (verohallinto) on samuti koostanud juhendi küsitavates olukordades käitumiseks.

Juhend ütleb, et maksuamet ei esita kuriteoteadet, kui süüdistaja ei või *ne bis in idem* põhimõtte tõttu süüdistust samas asjas esitada. Põhimõtteliselt on tegemist samasisuline juhendiga kui prokuratuuril, toimumisreeglid on lihtsalt lahti kirjutatud maksuhalduri vaatenurgast.

Maksuamet on oma juhendis võtnud seisukoha, et *ne bis in idem* põhimõttest hoolimata määratakse lisamaksu edasi endisel viisil, tähelepanu pööramata sellele, et tegu võidakse hiljem hakata uurima kriminaalmenetluses.<sup>90</sup>

### 3.4. Senist regulatsiooni muutev eelnõu

20.12.2012 andis Soome Vabariigi Valitsus parlamendile (Eduskunta) menetlemiseks seaduseelnõu HE 191/2012 vp, mille eesmärk on likvideerida vastuolud kehtiva seadusandluse ja kohtupraktika vahel ning vältida *ne bis in idem* põhimõtte rikkumist. Eelnõu kandva osa moodustab ettepanek võtta vastu seadus eraldi otsusega määratava lisamaksu kohta (laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta). Lisaks sellele muudetakse eelnõuga ka karistusseadust ja maksuseadusi.<sup>91</sup>

Ka nimetatud seaduseelnõu kohaselt peetakse lisamaksu määramist Soomes efektiivseks ja toimivaks lahenduseks. Lisamaksust kui sellisest loobumise asemel muudetakse regulatsiooni

---

<sup>89</sup> HE 191/2012 vp, ss 12.

<sup>90</sup> Ibid lk 12-13.

<sup>91</sup> Ibid lk 17-20.



nii, et eeldatavalt jääb lisamaksu määramine arvuliselt ja summaliselt samale tasemele, seejuures aga välditakse selle määramisega topeltkaristamise keelu rikkumist.

#### **3.4.1. Eraldi otsusega määratav lisamaks.**

Uue lahendusena antakse maksuhaldurile võimalus jätta lisamaks maksuotsusega esialgu määramata, kui prokuratuurile esitatakse samas asjas kuriteoteade.

Ettepaneku kohaselt ei muutuks maksumenetluse seisukohast midagi, kui lisamaks määratakse teo eest, mille puhul ei ole kahtlust kuriteo toimepanemises. See tähendab, et maksuhaldur viiks läbi tavapärase maksumenetluse ning kui kõik maksustamise seisukohast olulised tõendid on kogutud ja analüüsitud, siis saaks ta nende pinnaalt otsustada, kas määrata maksuotsusega maksmiseks vaid see summa, mille maksukohustuslane rikkumise tõttu kokku hoidis, ja esitada kuriteoteade või määrata kohe ka lisamaks ning jätta kuriteoteade esitamata. Siinjuures on oluline lähtuda sellest, kas asjaolud viitavad kuriteo toimepanemisele või mitte.

Üldiselt kehtiksid eraldi otsusega määratava lisamaksu kohta samad reeglid, mis maksumenetluse ja maksuotsuse kohta.

Eraldi otsusena tehtav lisamaksu otsus tuleks teha hiljemalt maksuotsuse tegemisele järgne va aasta jooksul. Selle aja jooksul peaks selguma, kas samas asjas alustatakse kriminaalmenetlust.

Kui lisamaks määratakse, siis ei või maksuhaldur kuriteoteadet esitada, välja arvatud juhul, kui tulevad ilmsiks uued asjaolud või tõendid, mille osas puudus maksuhalduril maksuotsuse tegemise hetkel ülevaade.

Kuriteoteate esitamise järel saaks eraldi otsusega määrata lisamaksu neljal juhul:

- eeluurimise läbiviija otsustab eeluurimise lõpetada või seda üldse mitte alustada
- süüdistaja jätab süüdistuse esitamata.
- prokuratuur annab välja karistamise määruse<sup>92</sup> maksukohustuslikule isikule kuriteo eest, mille eest on ette nähtud ka lisamaks (see on osa karistusest)
- kohus on määranud isikule karistuse kuriteo eest, mille eest on ette nähtud ka lisamaks (see on osa karistusest)

---

<sup>92</sup> Soome moodus karistada väiksemate rikkumiste eest. Selles osas võrreldav meie väärtekorras karistamisega, et otsust ei tee kohus.

Kahe esimese puhul saaks lisamaksu määrata kohe maksuotsusega, kui nimetatud asjaolud ilmnevad enne selle tegemist. Kui maksuotsuse tegemise ajaks pole neid teada, siis saaks need määrata eraldi osaotsusega maksuotsusele järgneva kalendriaasta jooksul või 90 päeva jooksul alates eeluurimisasutuse või prokuratuuri otsusest teadasaamisest.

Eesmärk on tagada lisamaksu määramise võimalus juhul, kui on välistatud kriminaalkorras karistamine/menetlemine. Eeluuriija või prokuratuuri otsuse põhjused ei ole seejuures olulised.

Kahel viimasel juhul saaks lisamaksu määrata osana kriminaalmenetluse tulemusena määratud karistusest, seejuures tegu ise uurimata. Süü osas põhineks lisamaksu määramise otsus karistusõigusliku karistuse määramise otsusel. Sellistel juhtudel tuleks lisamaks määrata 60 päeva jooksul alates otsuse tegemisest või jõustumisest.<sup>93</sup>

### **3.4.2. Teiste seaduste muutused**

Karistusseaduse muudatusettepanekud hõlmavad kriminaaluurimise ja karistamise keelamist, kui samas asjas ja sama isiku kohta on juba jõustunud lisamaksu määrav otsus. Erisusena tuuakse välja, et uute asjaolude ilmnemisel on sellistel juhtudel menetluse alustamine ja karistamine siiski võimalikud.

Lisaks on ka sätestatud, millal võib maksualase õigusrikkumise puhul kuriteoteate esitamata jätta. Eelnõu kohaselt ei ole vaja kuriteoteadet esitada, kui juba määratud või tulevikus määratavat lisamaksu peetakse teo asjaolusid arvesse võttes piisavaks karistuseks. See iseenesest ei erine praegusest sätestusest, kuid erinevusena reguleeritakse täpsemalt, mida peetakse piisavaks karistamiseks ja mida mitte.

## **4. ETTEPANEKUD MUUDATUSTEKS**

Töö hüpotees leidis kinnitust – kergemate maksuõigusrikkumiste karistamise kehtiv kord ei ole efektiivne ja ei täida oma eesmärki. Käesoleva bakalaureusetöö autori arvates oleks vaja praegust lähenemist maksuõigusrikkujate karistamisel muuta nii, et võimalikult suur osa

---

<sup>93</sup> HE 191/2012 vp, ss. 17-20.

riigile ja konkurentsikeskkonnale otsest kahju tekitavatest maksuõigusrikkujatest saaksid oma teo eest karistada. Selleks näeb ta kahte alternatiivset lähenemist:

- 1) kujundada praeguse regulatsiooni raames ümber praktika;
- 2) muuta oluliselt regulatsiooni.

Praktika ümberkujundamine seisneks MTA-s väärteomenetlemise pädevusega ametnike arvu olulises suurendamises ning ametisiseses maksumenetluses tuvastatud õigusrikkujate suhtes väärteomenetluse läbiviimise prioritseerimises.

Regulatsiooni muutus seisneks aga kergemate materiaalsete maksuõigusrikkumiste sanktsioneerimise maksumenetluse pädevusse viimises.

Nimetatud praktika ümberkujundamine oleks kallis ning ei lahendaks paralleelmenetluskonfliktide võimalikkust ega maksumenetlusega dubleerivate toimingute tegemisest tulenevat ebaefektiivsust, kuid aitaks tõenäoliselt suurendada isikute arvu, kes saavad sooritatud maksuõigusrikkumise eest karistada. Seejuures menetluskonfliktide tõenäosus pigem suureneks, sest suureneks paralleelselt läbiviidavate menetluste arv. Praktika muutmine on lahendus, mis oleks võimalik suhteliselt kiiresti ellu viia.

Pikemat perspektiivi silmas pidades soovitab autor muuta regulatsiooni ning võtta seejuures eeskju Põhjamaadest. Seda tuleks siiski teha kohalikke eripärasid ning maksurikkumiste arengusuundi arvesse võttes. Kindlasti peaks eelnevalt läbi viima põhjalikud analüüsid ning kaasata turuosalisel muudatuste väljatöötamise juurde. Oluline on, et muudatused mõjutaksid positiivselt maksuhalduri ja seaduskuulekate maksukohustuslaste tegevust ning suurendaksid üldist õiguskindlust.

Otstarbekas oleks viia maksude määramine ja kergemate rikkumiste karistamine sama menetluse alla, et hoiduda menetlusosalisi kurnavatest ja ebaefektiivsetest toimingutest. Seejuures peaks selleks menetluseks olema maksumenetlus, kui peamine menetlus, mille käigus maksuõigusrikkumisi tuvastatakse. See tagaks muuhulgas selle, et suuremale osale tuvastatud rikkumistest järgneks sanktsioon. Paraneks üldine õigluskindlus ning konkurentsikeskkond. Kuna selline muudatus laiendaks maksuhalduri õigusi, siis tuleks üle vaadata ka maksukohustuslaste õigused ning leida nende vahel optimaalne tasakaal.

Autori hinnangul võiks Eestis kehtestada Soome ja teiste Põhjamaade eeskujul lisamaksu sarnase haldusõigusliku sanktsiooni. Selle eesmärk oleks anda maksumenetluse läbiviijatele

õigus määrata lisaks tuvastatud maksukohustuse summale ka maks, mis peaks hüvitama riigi kulud maksukohustuse kindlakstegemisel ning aitama tagada ausamat konkurentsikeskkonda.

Kindlasti tuleks õppust võtta Soome kogemusest ning vältida olukorda, kus maksumenetluse läbiviijale antud sanktsioneerimisõiguse tulemusel tekiks oht, et menetlusosalise suhtes rikutakse *ne bis in idem* keeldu.

Määratav lisamaks peaks olema proportsionaalne hoidutud maksude summast ning peaks võtma arvesse ka rikkumise asjaolusid.

Oluline on, et maks oleks piisavalt suur, et motiveerida potentsiaalseid maksukohustusest hoidujaid seda mitte tegema.

Otstarbekas ja õiguskindluse seiskohast vajalik oleks koostada avalik juhend, milles kajastuks maksukohustuslasele arusaadavalt, kuidas lisamaksu suurus arvutatakse ning millest selle suurus sõltub.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk on uurida materiaalseste maksuõigusrikkumiste karistamist Eestis ning kontrollida püstitatud hüpoteesi, mille kohaselt ei ole kergemate maksuõigusrikkumiste karistamise kehtiv kord efektiivne ega täida oma eesmärki.

Maksuõigusrikkumiste tuvastamine toimub kahes erinevas menetluses. Maksumenetluses, mis on haldusmenetluse eriliik, toimub maksusumma kindlakstegemine ning määramine. Teistest haldusmenetlustest eristab maksumenetlust menetlusosalise üldine kaasaitamiskohustus. Suurema kohustuste mahu tõttu on maksukohustuslasele tagatud ka suuremad õigused – maksusaladuse kaitse ning teatud tingimustel ka õigus keelduda tõendite esitamisest.

Väärteomenetluses toimub maksualaste kergemate rikkumiste tuvastamine ja nende eest karistamine. Otsest maksukahju tekitavate väärtegude koosseisud on toodud MKS §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup>. Väärteomenetlus järgib üldiselt kriminaalmenetluse sätteid, kui just väärteomenetluse seadustikus pole sätestatud teisiti.

Sisuliselt on tegemist olukorraga, kus sama teoga seotud faktilised asjaolud tuvastatakse ning neile antakse teineteisest sõltumatult õiguslik hinnang nii haldus- kui ka süüteomenetluses. Seejuures on nimetatud menetluste läbiviijaks üks ja sama isik – MTA – kes teeb seda oma erinevate osakondade kaudu.

MTA kogutud statistika näitab, et 2012. aastal lõpetati 1337 maksukontrolli tulemuslikult, ehk siis maksuotsuse või vabatahtliku deklaratsiooniparandusega. Selle tulemusena laekus riigikassasse rohkem kui 32,2 miljonit eurot. Samas esitati kontrolliosakondade poolt vaid 52 tulemusliku taotlust vääртеomenetluse alustamiseks. See näitab ilmekalt, et valdav enamus maksuõigusrikkumistest jääb karistuseeta, seda hoolimata sellest, et maksuhaldur on need maksumenetluse käigus tuvastanud ning menetluspetsiifikat silmas pidades ka tõendanud.

Kui ka juhtub suhteliselt harv juhul ning sama tegu asutakse tõendama nii maksumenetluses kui ka vääртеomenetluses, siis on suur tõenäosus menetluskonflikti tekkeks. Kuigi menetluste üldpõhimõtetes on sarnasusi, on rohkem siiski erisusi, mis võivad tuua kaasa tuvastamiskonflikti ja/või tõlgendamiskonflikti. Menetluskonfliktid võivad omakorda viia olukorrani, kus erinevates menetlustes jõutakse erinevate, isegi teineteist välistavate tulemusteni. Üksteisega vastuolus olevad maksu- ja süüteomenetluse lahendid aga õõnestavad teineteise autoriteeti ning mõjutavad ka teisi põhiseaduslikke väärtusi.

Võrdluseks valitud Soome on valinud teistsuguse lähenemise. Soomes karistatakse maksualast seadusrikkumist kas lisamaksuga või karistusõigusliku karistusega, milleks on rahatrahv või vangistus. Lisamaks on praegu kehtiva seadusandluse kohaselt haldusõiguslik sanktsioon, mida loetakse eelkõike fiskaalmeetmeks, ning selle rakendamine ei välista karistusõigusliku karistuse määramist.

Lisamaks määratakse maksuhalduri poolt samas menetluses, mis tasumisele kuuluvad maksud. Ehk siis seda tehakse maksumenetluse raames ning lisamaks määratakse osana maksuotsusest. Selline lähenemine hoiab ära paralleelmenetluse vajaduse, ehk siis on odavam ja kiirem nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri jaoks. Soome lahenduse puuduseks on potentsiaalne *ne bis in idem* keelu rikkumine, kuid selle kõrvaldamiseks on neil seaduseelnõu menetluses. Seega uuenduse praktikas toimimist veel hinnata ei saa.

Kokkuvõttes jõudis käesoleva bakalaureusetöö autor järeldusele, et püstitatud hüpotees leidis kinnitust. Autori arvates võib Eestis kergemat materiaalselt maksuõigusrikkumist võrrelda turu soodsaima lühiajalise laenuga, millel on oluline boonuse – enamik ei pea laenu kunagi tagasi maksma. Seetõttu soovib autor muuta regulatsiooni Soome eeskujul – kergemate rikkumiste eest sanktsioneerimine viia maksumenetluse alla. Seejuures tuleb arvesse võtta kohalike eripäradega ning maksuõigusrikkumiste viimase aja arengute ja muutustega. Samuti tuleks üle vaadata maksuhalduri-maksukohustuslase õiguste ja kohustuste vahekorra suhe, mis vastavate muudatuste puhul kindlasti maksuhalduri kasuks paigast nihkuks.

# **PENALTIES OF VIOLATING TAX LAWS IN ESTONIA**

## **ABSTRACT**

The aim of the work was to analyse Estonian practice in dealing with violations of tax laws and how often violations are penalised.

Tax violations are dealt with in two different kind of procedure – tax proceedings and in misdemeanour procedure. First one is needed to give notice of assessment, second one for penalising. Often the procedures take place at the same time.

Both procedures have some similarities in principles they follow, but far more distinctions. As a result of that it's very likely to have different conflicts between procedures which can lead to totally different results although core of the investigation is the same. In bad cases it can even lead to results that rule each other out.

Analysing of statistics prove that only small number of tax evasions lead to penalising as a misdemeanour. In 2012 only couple per cent of tax evasion cases proven in tax proceedings lead to misdemeanour procedure.

Author of the thesis came into conclusion that tax evasion in Estonia can be compared to taking a smallest interest short term loan, only that tax evasion comes with a bonus – most of debtors never have to pay it back.

Finland's practice in dealing with violations of tax laws was analysed as a comparison. The most used penalty of tax evasion in Finland is additional tax which is considered an administrative duty and a fiscal tool by law. Breach of tax laws can also be prosecuted as a crime, in which case a fine or imprisonment can be applied. The main problem is that the current law allows usage of both kind of sanctions at the same time, and Finnish authorities have often used the possibility. As result of that sometimes a person has got an obligation to pay additional tax and criminal punishment for the same deed.

Finnish parliament is currently processing a draft of a law which changes the way additional tax as a sanction can be obliged. Core of the new law is to create a possibility to use a special and distinctive process on determining and forcing additional tax. Idea of draft is to make possible to separate additional tax from notice of assessment and create a specific notice for that.

Author of the thesis suggests that Estonia should take Finnish system as an example and change the legislation to be similar to Finns in that certain case. Although thorough analysis is needed beforehand and Estonian differences should be taken into account.

## KASUTATUD KIRJANDUS

1. **L. Lehis.** Maksuõigus. Juura, 2012.
2. **K. Lillemets.** Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006.
3. **K. Palm.** Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. – MaksuMaksja, 2008/8.
4. **E. Pajula, T. Ploom.** Väärteomenetlus II. Sisekaitseakadeemia, 2004.
5. **J. Sarv.** Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. – Juridica, 2005/5, lk 308-320.
6. **E. Andersson.** Johdatus vero-oikeuteen. Talentum, 2006.
7. **H. Kulla.** Hallintomenettelyn perusteet. Talentum, 2012.
8. **K. Koskinen.** Lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Veronkorotus, veropetos ja ne bis in idem. Pro gradu –tutkielma, Turun Yliopisto 2011.
9. **O. M. Pellonpää, V. Heikkilä.** Veronkorotus ja suullinen käsittely hallintolainkäytössä. – Verotus, 2008/1, ss. 17-25.
10. **M. Immonen.** Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen. - Helsinki Law Review, 2011/2, ss. 239–276.

## KASUTATUD ÕIGUSAKTID

1. Tullilaki 1466/1994
2. Ajoneuvoverolaki, 1281/2003
3. Arpajaisverolaki, 552/1992
4. Arvonlisäverolaki, 1501/1993
5. Autoverolaki, 1482/1994
6. Ennakkoperintälaki, 1118/1996
7. Kiinteistöverolaki, 654/1992
8. Korkotulojen lähdeverolaki, 1341/1990
9. Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta, 366/1963
10. Perintö- ja lahjaverolaki, 378/1940
11. Rataverolaki, 605/2003
12. Rakennusverolaki, 54/1977
13. Valmisteverotuslaki, 1469/1994



14. Varainsiirtoverolaki, 931/1996
15. Verotusmenettelylaki, 1558/1995
16. Rikoslaki 39/1889
17. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi HE 191/2012 vp, ss. 4  
Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120191.pdf>
18. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 2010, 14, 54
19. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokollid RT II 2010, 14, 55
20. Euroopa Liidu põhiõiguste harta (2007/C 303/01)

## KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

1. Euroopa Inimõiguste kohtu lahend Jussila v Soome (23.11.2006), arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{"appno":\["73053/01"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{)
2. Euroopa Inimõiguste kohtu lahend Ruotsalainen v Soome (16.06.2009), arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{"appno":\["13079/03"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{)
3. Euroopa Inimõiguste kohtu lahend Zolotukhin v Venemaa (10.02.2009) arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{"appno":\["14939/03"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?{)
4. Soome kõrgeima halduskohtu lahend KHO 2007:67, arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2007/200702525>
5. Soome kõrgeima halduskohtu lahend KHO 2007:68, arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2007/200702526?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=KHO%202007%3A68>

# LISAD

## Lisa 1

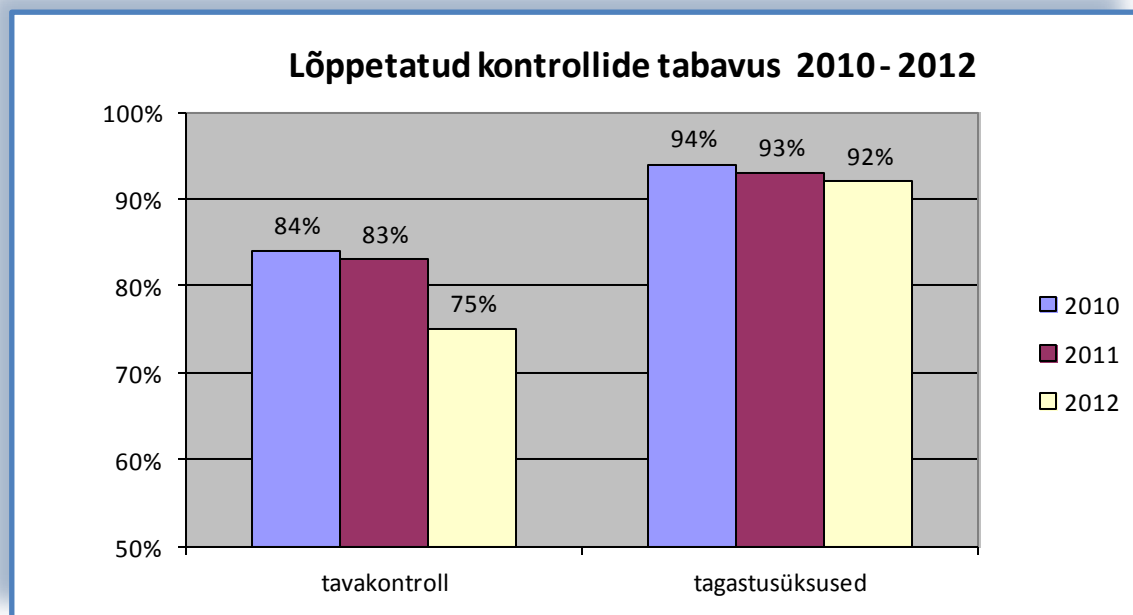
### KONTROLLIVALDKONNA 2012. aasta tegevuste KOKKUVÕTE

#### V3.1.4.1 Kontrolliosakondade kontrollitegevuse tabavus on keskmiselt mitte alla 85%

Kontrolliosakonnad lõpetasid 2012.a 1593 maksukontrolli, mis on möödunud aasta sama perioodiga võrreldes 233 kontrolli võrra suurem (2011. a - 1360 kontrolli); tavakontrollis lõpetati 184 ja tagastusüksustes 49 kontrolli rohkem. Lisaks viidi läbi 20 mittemaksukontrolli ning uurimisosakonna tellimusel koostati 13 maksuarvestust.

Menetluseta kontrolle viidi läbi 4552 (sh tagastusüksused 3169), mis on 2506 võrra suurem kui 2011.a samal perioodil. Lisaks lõpetati tegevusmahtude suurendamise projekti raames 1751 märgukirjadega seotud kontrolli.

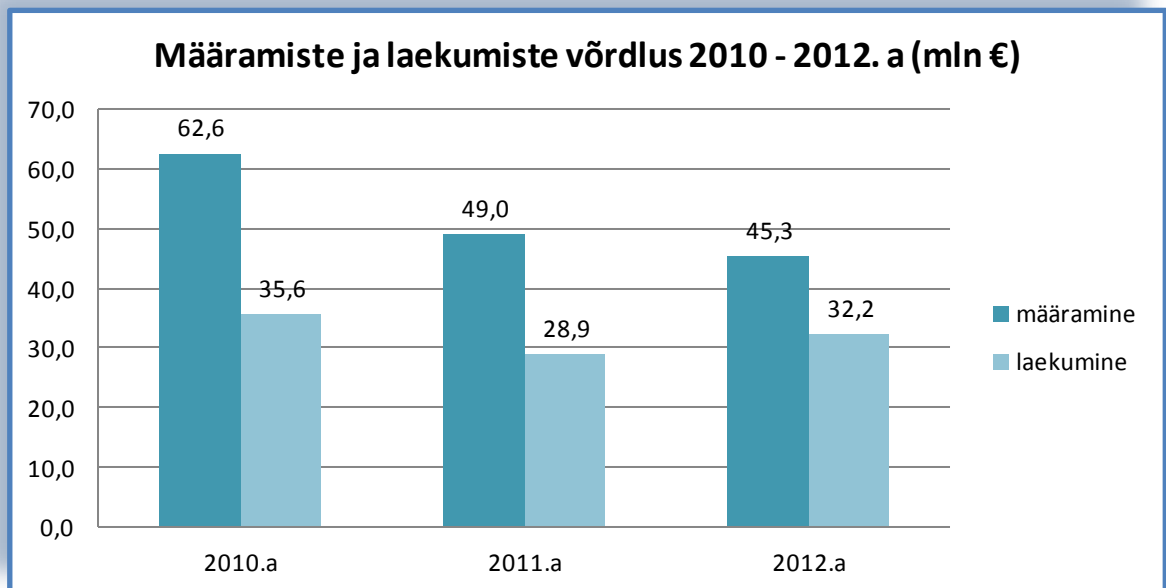
Lõpetatud kontrollide (tavakontroll + tagastus) tabavuseks kujunes 84% (sihtmärk 85%): 1593 maksukontrollist lõppes 1337 tulemuslikult. Tagastusüksustel oli see näitaja 92% ning tavakontrollil 75% (2011.a olid samad näitajad vastavalt 93% ja 83%). Kontrollide tabavuse võrdlust eelnevate aastatega näitab alljärgnev diagramm:



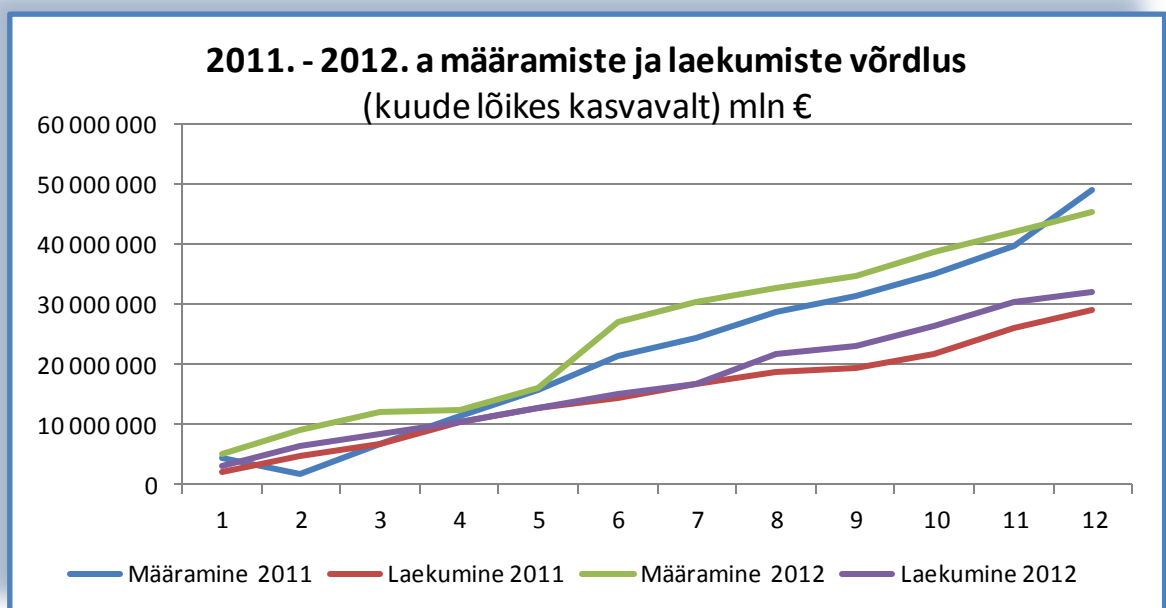
Nagu diagrammist nähtub, on tabavus võrreldes 2010. ja 2011. aastaga nii tavakontrollis kui ka tagastuses langenud.

Kontrollitööde tulemusena määrati kontrollivaldkonnas juurde makse (MO + deklaratsiooni parandused) kokku 45,3 mln € ulatuses: kontrolliosakonnad 42,7 mln €, TNO 2,1 mln, RMT 0,5 mln €.

Kontrollivaldkonna 2012.a määratud ja laekunud summade võrdlust eelnevate aastate sama perioodiga näitab alljärgnev diagramm:



Ülevaate 2011. ja 2012. a määramiste ja laekumiste võrdlusest annab ka alljärgnev diagramm:



Nagu diagrammidest nähtub, on 2012.a määramised võrreldes 2011.a-ga 7 % väiksemad, kuid laekumised seevastu 11 % suuremad, mis on väga hea tulemus.

Kontrollitööde tulemusena laekunud summade osakaal määratud summadesse (MO + deklaratsiooni parandus) on viimaste aastate arvestuses samuti kasvanud (2010.a – 57%, 2011 – 59% ning 2012.a – 71%). Põhjusena võib siin välja tuua erinevate kontrollimeetmete kasutamist lisaks tavapärasele kontrollitegevustele (märgukirjad, vaatlused, helistamised, vestlused jms).

2012.a jooksul koostati maksuotsuseid kokku summas 22 mln €, 2011. a samal perioodil 23,7 mln € (sh arvestatud MO tühistamistega); deklaratsiooniparandusi tehti 2012.a jooksul kokku 23,3 mln € ulatuses ning 2011.a 25,3 mln € ulatuses (sh menetluseta kontrollid).

Kontrollitööde tulemusena laekus 2012.a riigieelarvesse juurde makse kogusummas 32,2 mln €, so 71 % kõigist määratud summadest (sh MO + deklaratsiooni parandused). 2011. a samal perioodil olid samad näitajad vastavalt 28,9 mln € ja 59%.

Maksulaekumised jagunesid: koostatud maksuotsuste tulemusena 10,2 mln € (e 32% kogulaekumistest) ja isikute poolt tehtud deklaratsiooniparanduste järgselt 13,5 mln € (e 67%). Laekunud summa sisaldab muuhulgas ka käibemaksu enammaksete kontrollidega seotud ärahoitud kahju 0,6 mln € (e 2%), so juhud kui kontrolli tulemusena ostja tasus müüja eest tasumisele kuuluva käibemaksusumma.

Tühistati 2012.a jooksul kontrolliosakondade poolt koostatud maksuotsuseid 100 korral 5,05 mln € ulatuses. Neist 56 juhul (1,2 mln €) oli koostatud sel aastal ja 44 (3,85 mln €) eelnevatel aastatel.

Tühistatud maksuotsuste arvude ja summade osakaalud kõigisse koostatud maksuotsuste arvu ja summasse ning võrdlust 2011. aastaga on näha alljärgnevas tabelis:

Aasta	Koostatud MO-de arv	Tühistatud MO-de arv	Tühistamiste arvu osakaal	MO-de summa (tuh €)	Tühistatud summa (tuh €)	Tühistatud summa osakaal
2011	789	76	10%	29 721	11 364	38%
2012	748	100	13%	27 049	5 054	19%

2011. aastaga võrreldes on 2012. aasta maksuotsuste tühistamiste arvu osakaal suurenenud (2011.a 10%, 2012.a 13%), kuid tühistatud summa osakaal koostatud maksuotsuste kogusummasse on vähenenud (2011 – 38%, 2012 – 19%). 2011.a tühistamiste summa suurus on põhiliselt tingitud ühe suuresummalise 2009.a koostatud MO osalisest (6,65 mln €) tühistamisest. Kui viimatinimetatud tühistamist mitte arvestada, siis oleks 2012.a tühistatud maksuotsuste summa osakaal veidi suurem kui 2011.aastal (2011 - 16%, 2012 – 19%).

## Lisa 2

Väärteomenetlus MTA-s						2011					2012				
Tulemus	I kv	II kv	III kv	IV kv	aasta kokku	I kv	II kv	III kv	IV kv	aasta kokku	I kv	II kv	III kv	IV kv	aasta kokku
Vaidlustatud kohtuvälise menetleja lahendite osakaal väärteomenetluses tehtud lahendite üldarvust aruandeperioodil	0,8%	0,6%	0,7%	1,0%	0,8%	2,0%	1,1%	0,3%	1,2%	1,3%					
Põhja MTK	0,0%	1,6%	2,0%	3,2%	1,6%	1,1%	0,0%	0,0%	0,9%	0,4%					
Ida MTK	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%	0,9%	0,0%	2,1%	0,4%					
Lõuna MTK	0,4%	0,3%	0,0%	0,0%	0,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%					
Lääne MTK	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%					
VMT	4,1%	1,9%	3,5%	3,8%	3,4%	14,1%	4,4%	3,1%	2,4%	6,6%					
Alustatud menetluste arv	766	852	731	841	3 190	657	494	425	383	1 959					
Põhja MTK	153	182	83	167	585	143	80	98	72	393					
Ida MTK	227	223	241	218	909	202	231	178	186	797					
Lõuna MTK	248	315	306	366	1 235	237	137	93	95	562					
Lääne MTK	40	49	49	52	190	28	13	13	7	61					
Keskus	98	83	52	38	271	47	33	43	23	146					
Suuliste hoiatuste arv	6	1	2	3	12	4	2	0	8	14					
Põhja MTK	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1					
Ida MTK	0	0	0	0	0	0	1	0	1	2					
Lõuna MTK	0	0	0	0	0	0	0	0	6	6					
Lääne MTK	1	0	0	2	3	0	0	0	0	0					
VMT	5	1	2	1	9	3	1	0	1	5					
Hoiatamisotsuste arv	13	14	14	20	61	30	6	12	0	48					
Põhja MTK	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0					
Ida MTK	3	5	1	0	9	0	1	0	0	1					
Lõuna MTK	5	5	11	18	39	30	5	9	0	44					
Lääne MTK	3	3	0	0	6	0	0	1	0	1					
VMT	2	0	2	2	6	0	0	2	0	2					
Kiirmenetluse otsuste arv aruandeperioodil	235	254	192	229	910	191	80	51	26	348					
Põhja MTK	100	102	66	106	374	83	24	18	7	132					
Ida MTK	22	33	39	49	143	42	20	4	1	67					
Lõuna MTK	47	31	36	20	134	26	20	10	10	66					
Lääne MTK	31	47	34	42	154	21	1	9	3	34					
VMT	35	41	17	12	105	19	15	10	5	49					
Üldmenetluse otsuste arv aruandeperioodil	431	516	393	394	1 734	387	376	210	285	1 258					
Põhja MTK	24	20	18	9	71	58	37	18	37	150					
Ida MTK	171	192	127	136	626	131	185	126	125	567					
Lõuna MTK	189	276	221	219	905	178	116	59	96	449					
Lääne MTK	7	2	0	3	12	0	4	1	3	8					
VMT	40	26	27	27	120	20	34	6	24	84					
Lõpetamise määruste arv perioodil	77	62	79	65	283	100	103	96	97	396					
Põhja MTK	11	5	18	10	44	43	32	46	63	184					

Ida MTK	17	15	22	15	69	17	22	27	17	83
Lõuna MTK	1	3	2	4	10	2	3	8	2	15
Lääne MTK	9	3	0	0	12	2	6	1	3	12
VMT	39	36	37	36	148	36	40	14	12	102
Väärteolahendite koondarv aruandeperioodil	762	847	680	711	3 000	712	567	369	416	2 064
Põhja MTK	135	128	102	125	490	185	93	82	107	467
Ida MTK	213	245	189	200	847	190	229	157	144	720
Lõuna MTK	242	315	270	261	1 088	236	144	86	114	580
Lääne MTK	51	55	34	47	187	23	11	12	9	55
VMT	121	104	85	78	388	78	90	32	42	242
Maakohtule lahendite peale esitatud kaebuste arv aruandeperioodil	6	5	5	7	23	14	6	1	5	26
Põhja MTK	0	2	2	4	8	2	0	0	1	2
Ida MTK	0	0	0	0	0	1	2	0	3	3
Lõuna MTK	1	1	0	0	2	0	0	0	0	0
Lääne MTK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VMT	5	2	3	3	13	11	4	1	1	16
Kohtuvälise menetleja lahendi täielikult jõesse jätvate kohtulahendite osakaal väärteoasjades tehtud jõustunud kohtulahendite üldarvust aruandeperioodil	36,4%	20,0%	100,0%	50,0%	41,2%	40,0%	16,7%	20,0%	55,6%	34,3%
Põhja MTK	0,0%	0,0%	0,0%	33,3%	25,0%	50,0%	100,0%	50,0%	0,0%	57,1%
Ida MTK	0,0%	100,0%	100,0%	0,0%	66,7%	0,0%	0,0%	50,0%	66,7%	0,0%
Lõuna MTK	50,0%	0,0%	0,0%	33,3%	40,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Lääne MTK	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
VMT	42,9%	14,3%	100,0%	75,0%	45,0%	25,0%	0,0%	0,0%	50,0%	19,0%
Jõustunud kohtulahendiga jõesse jäetud kohtuvälise menetleja lahendite arv aruandeperioodil	4	2	3	5	14	4	1	2	5	12
Põhja MTK	0	0	0	1	1	2	1	1	0	4
Ida MTK	0	1	1	0	2	1	0	1	2	4
Lõuna MTK	1	0	0	1	2	0	0	0	0	0
Lääne MTK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VMT	3	1	2	3	9	1	0	0	3	4
Jõustunud kohtulahendiga osaliselt tühistatud kohtuvälise menetleja lahendite arv aruandeperioodil	3	3	0	2	8	0	0	3	2	5
Põhja MTK	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0
Ida MTK	1	0	0	0	1	0	0	1	1	2
Lõuna MTK	1	0	0	1	2	0	0	0	0	0
Lääne MTK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VMT	1	2	0	1	4	0	0	2	1	3
Jõustunud kohtulahendiga täielikult tühistatud kohtuvälise menetleja lahendite arv aruandeperioodil	4	5	0	3	12	6	5	5	2	18
Põhja MTK	0	0	0	2	2	2	0	1	0	3

Ida MTK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lõuna MTK	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1
Lääne MTK	1	1	0	0	2	0	0	0	0	0
VMT	3	4	0	0	7	3	5	4	2	14
Jõustunud kohtulahendite üldarv aruandeperioodil	11	10	3	10	34	10	6	10	9	35
Põhja MTK	0	1	0	3	4	4	1	2	0	7
Ida MTK	1	1	1	0	3	1	0	2	3	6
Lõuna MTK	2	0	0	3	5	1	0	0	0	1
Lääne MTK	1	1	0	0	2	0	0	0	0	0
VMT	7	7	2	4	20	4	5	6	6	21
Aruandeperioodil tasutud kohtuvälise menetleja otsustega määratud rahatrahvide osakaal väärtetasudes määratud rahatrahvide üldsummast	81,4%	90,5%	72,2%	67,3%	77,4%	90,2%	83,6%	85,3%	71,5%	82,6%
Põhja MTK	99,6%	94,4%	90,0%	81,4%	92,5%	66,9%	78,7%	141,3%	39,4%	69,3%
Ida MTK	89,4%	97,6%	83,7%	73,8%	85,9%	77,5%	73,7%	63,8%	69,3%	70,4%
Lõuna MTK	75,2%	76,9%	66,8%	76,8%	73,9%	92,8%	76,2%	79,4%	96,7%	85,6%
Lääne MTK	51,6%	93,0%	80,6%	107,2%	81,4%	131,1%	145,6%	156,9%	100,0%	133,1%
VMT	78,5%	96,4%	56,2%	33,1%	61,8%	116,2%	110,1%	331,4%	68,6%	113,2%
Aruandeperioodil kohtuvälise menetleja otsustega määratud rahatrahvide summa	104 660	101 463	102 843	117 702	426 668	96 530	102 048	78 474	94 491	371 543
Põhja MTK	20 427	15 044	10 711	13 254	59 436	14732	9 010	5 209	14 129	43 080
Ida MTK	24 725	27 874	28 305	28 409	109 313	31097	39 853	46 040	45 062	162 052
Lõuna MTK	28 797	29 525	32 995	34 909	126 226	29815	32 091	22 014	20 072	103 992
Lääne MTK	11 184	8 058	6 490	9 430	35 162	7610	3 500	2 594	2 740	16 444
VMT	19 527	20 962	24 342	31 700	96 531	13276	17 594	2 617	12 488	45 975
Aruandeperioodil tasutud kohtuvälise menetleja otsustega määratud rahatrahvide summa	85 197	91 795	74 282	79 155	330 429	87 037	85 362	66 953	67 522	306 874
Põhja MTK	20 349	14 208	9 641	10 786	54 984	9 856	7 088	7 361	5 570	29 875
Ida MTK	22 102	27 193	23 682	20 957	93 934	24 114	29 359	29 374	31 244	114 091
Lõuna MTK	21 650	22 705	22 056	26 825	93 236	27 662	24 454	17 475	19 407	88 998
Lääne MTK	5 774	7 492	5 232	10 110	28 608	9 977	5 095	4 069	2 740	21 881
VMT	15 322	20 197	13 671	10 477	59 667	15 428	19 366	8 674	8 561	52 029
Kohaldatud konfiskeerimiste arv aruandeperioodil	399	504	408	478	1 789	381	336	218	239	1 174
Põhja MTK	16	10	19	63	108	64	25	22	45	156
Ida MTK	171	207	133	178	689	136	184	130	126	576
Lõuna MTK	182	271	237	219	909	170	106	58	55	389
Lääne MTK	5	3	1	5	14	1	3	1	3	8
Keskus	25	13	18	13	69	10	18	7	10	45



Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina \_\_\_\_\_ Siim Tamm \_\_\_\_\_

(*autori nimi*)

(sünnikuupäev: \_\_\_\_\_ 30.12.1986 \_\_\_\_\_)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

\_\_\_Maksuõigusrikkumiste

väärteokorras

karistamine \_\_\_\_\_,

(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on \_\_\_\_\_ Alla Kuznetsova \_\_\_\_\_,

(*juhendaja nimi*)

reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas/ 20.05.2013 \_\_\_\_\_ (*kuupäev*)